بحث بعنوان:

مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية

Integrated Approach for Management OF costs under Competitive in Industrial Company

مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية

تحت شعار : مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين –خلال الفترة ١٨– ١٩ مايو ٢٠١٠م

المنعقد في رحاب كلية إدارة الإعمال – جامعة الملك سعود

إعداد:

الدكتور/ فؤاد أحمد محمد العفيري

أستاذ محاسبة التكاليف والإدارية المساعد

نائب عميد كلية التجارة والعلوم الإدارية

جامعة اب - اليمن

ملخص البحث

هدفت الدراسة إلى تقديم مدخل متكامل لإدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل المنافسة لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية إقليميا ودولياً وباستخدام المنهج التحليلي تم التوصل **إلى النتائج التالية:**

١- اتضح أن الجودة أقوى العوامل الهامة لتحقيق المزايا التنافسية في الشركات الصناعية في ظل إستراتيجيات المنافسة التي تعتمد على سلسلة القيمة التي تحققها للعملاء.

٢- أمكن للمدخل المتكامل الجمع بين أدوات إدارة التكاليف ممثلة بالإنتاج الفوري والمرن لتحقيق جودة عالية والبحث عن الزبون وضمان تخفيض التكاليف وتحقيق عائد من خلال تكامل التكلفة المؤجلة والعائد المحاسبي ، إضافة إلى تكامل التكاليف المستهدف وتكاليف الأنشطة لتخطيط وتصميم المنتجات وتحليل الأنشطة لضمان إعادة هندسة القيمة وتطوير التكاليف وتحليلها وتقييمها ومقارنتها مع المنافسين في ظل بطاقة الأداء المتوازن والأداء المقارن للوصول إلى إستراتيجيتي إدارة التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة قيمة المنتجات التي يرضى عنها العميل والبحث عنه مستقبلاً.

وتوصي الدراسة بالأتي:

١- على الشركات الصناعية التركيز على جودة الأداء لضمان الميزة التنافسية للشركة في ظل استراتيجيات المنافسة من خلال سلسلة القيمة التي تحققها للعميل.

2- على الشركات الصناعية تحديث التكامل بين أدوات إدارة التكاليف لتوفير متطلبات الإنتاج وتخطيط وتصميم المنتجات وتخفيض التكاليف وتقييم المنتجات ومقارنتها بالمنافسين للوصول إلى إستراتيجيتي التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة قيمة العميل والبحث عنه مستقبلاً .

Abstract

This study aimed to put integrated approach for management of costs under , update competitive ability for industrial companies ,by using methodology analytical. The results of study:

1- Quality is the forest factors under competitive strategies which update on value chain.
2- The integrated of this study for management of costs consist of just in time production and flexible for chives hi quality and research on consumer to reduce the costs in about integrated back flush costs and accounting earning and additional for integrated target costs ,activity based of costing, balancescocard and bench marking to chivied tow strategies are cost management and excellent which determined production value chain for customer .

The recommendations :

1- The companies must be given performance quality very important for value chain.
2- The companies must be improvement the integration between tools of costs management for win tow strategies cost and excellent.

اولاً:المقدمة

لقد اتجهت معظم دول العالم في الأعوام الأخيرة نحو عولمة اقتصادياتها، فانتهجت برامج التصحيح الإداري والاقتصادي، تمهيداً لانضمامها إلى منظمة التجارة العالمية (W.T.O)، وقامت بعقد اتفاقيات مشاركة مع بعض الدول والتكتلات الاقتصادية القائمة، وهذا التوجه يعني إيجاد تحديات أمام المنتجات من السلع والخدمات، والتي تمثل مدى قدرتها على مواجهة المنافسة الأجنبية في السوقين الداخلية والخارجية، خاصة وأن مدى الفائدة المتوخاة من عولمة الاقتصاد يعتمد بالضرورة على مدى مقدرة وحداته الإنتاجية الصناعية على المنافسة والصمود في عالم مفتوح. (جعفر،٢٠٠٠)

ان المحددات التنافسية للشركات الصناعية تكمن في تخفيض تكاليف منتجاتها، والسعي نحو امتلاك الصدارة والريادة في خفض التكاليف في السوق أو المجتمع محصلته النهائية تحقيق معدلات ربحية معقولة وكافية لبقائها واستمرارها وتؤدي بالتالي إلى إيجاد أجواء استثمارية جديدة ومناسبة . (الحجي طايل وآخرون ، ١٩٩٧)

وإن لكل مستوى من الجودة تكاليفه، وهذه التكلفة تشكل نسبة كبيرة من إجمالي التكاليف الكلية للمنتج، لذلك لابد من دراسة وتحليل الجدوى الاقتصادية للمنافع الاقتصادية التي تحققها الشركة مقابل أي زيادة تنفقها لتطوير وتحسين الجودة تلافياً لحصول أي خطأ في التقدير قد يؤدي إلى وقوع ضائقة مالية . فمثلاً: شركة والاس الأمريكية حصلت على جائزة(مالكو لم بالدريج) الوطنية للجودة سنة١٩٩٠ وكانت أول شركة أمريكية صغيرة تفوز بهذه الجائزة، وزادت حصة الشركة في السوق من ١٠% إلى١٨% ، ما أدى إلى زيادة المصروفات الرأسمالية بواقع ٢ مليون دولار في السنة، وبسبب زيادة المصروفات اضطرت الشركة على رفع الأسعار ولم يستطع العملاء على اثر ذلك تحمل الزيادة في الأسعار. نجم عن ذلك خسارة الشركة ٣٠٠ ألف دولار شهرياً في نفس السنة التي حصلت فيها الشركة على الجائزة. وبحلول شهر يناير ١٩٩٢م أجبرت الشركة على إعلان إفلاسها في شهر أغسطس من نفس العام وخرجت من السوق تماماً.

إن متطلبات الجودة تقضي بضرورة توفر معلومات تكاليفية قادرة على مواجهة المنافسة في السوق. ومهما تكن تلك المعلومات فلابد أن تكون ناتجة عن نظام معلومات محاسبي دقيق؛ إذ أن نظام التكاليف المعيارية والذي أستثمر دون تغيير منذ بداية القرن العشرين لم يعد بمفردة قادر على مواجهة الثورة الهائلة في التطبيقات التكاليفية للأغراض الإدارية(مرعي وأخرون،٢٠٠٢).

لذلك فقد ظهر العديد من الاستراتيجيات التكاليفية أهمها: التكاليف على أساس الأنشطة، والتكاليف المستهدفة ، والتي ارتبطت بالعديد من الطرق التطويرية أهمها: إدارة الأنشطة، وهندسة القيمة، والتكاليف

المطورة، إضافة إلى استمرارية المحاولات لإيجاد طرق جديدة لتخفيض التكاليف من خلال سلسلة القيمة(Value Chain) ودورة حياة المنتج.

ومع الإدراك الشديد لفعالية مقاييس الأداء المحاسبية وقدرتها في الحكم على قوة أو ضعف الأنظمة المحاسبية المطبقة؛ فإن هناك حاجة وأهمية لمقاييس أداء غير المحاسبية للمساهمة في التطوير والتحسين باستمرار، وخلق تكامل بين المؤشرات المحاسبية وغير المحاسبية، وتوفير الظروف المناسبة لاستخدام أساليب حديثة تقود إلى برامج أكثر كفاءة لإدارة الموارد بكفاءة وفاعلية، وبالتالي ضمان إدارة التكاليف بشكل ملموس وواضح، وتقديم منتج يلبي احتياجات ومتطلبات المنافسة والعملاء.

١- مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في وجود العديد من المعوقات الناتجة عدم الدقة في احتساب التكاليف والضعف في مستوى أداء الشركات الصناعية في ظل ظروف البيئة التنافسية الصناعية الحالية، لذلك اهتمت هذه الدراسة ببيان أهم الآثار المحاسبية الناتجة عن إدارة التكاليف لضمان تخفيض تكاليف الإنتاج ، والحفاظ على مستوى متميز من الجودة، وتحقيق التميز في ظل التقنيات الحديثة، والاهتمام بمستوى جودة يضمن أداء محاسبي لدعم القدرة التنافسية بما يلبي طموح الشركات في إدارة الجودة والتكلفة والأداء لمواجهة تحديات المنافسة.

٢- هدف الدراسة: تقديم مدخل متكامل لإدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل المنافسة لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية إقليميا ودولياً.

٣- منهج وخطة الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة فقد تم إتباع الآتي:

أ- تم الاستعانة بالمنهج التحليلي من خلال المصادر والمراجع المحاسبية من كتب ودوريات علمية بالإضافة إلى استخدام الإنترنت.

ب- خطة الدراسة تكونت من الأتي

أولا- مقدمة الدراسة.

ثانياً- الدراسات السابقة.

ثالثاً- استراتيجيات المنافسة في الشركات.

رابعاً- إدارة التكلفة وتطورها.

خامساً- مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية في ظل المنافسة في الشركات .

سدساً- النتائج والتوصيات.

سابعاً- قائمة المصادر والمراجع.

ثانياً- الدراسات السابقة:

لقد حاول العديد من الباحثين في مجال المحاسبة طرح رؤى عديدة لمحاولة إيجاد مخرج مناسب لتطبيق الأساليب المحاسبية المناسبة في ظل إدارة الجودة الشاملة، على اعتبار أنها يجب أن تطبق بعد أخذ المرتكزات والمقومات الأساسية لها بنظر الاعتبار. وفيما يلي أهم الدراسات المحاسبية التي ساهمت في اغناء هذا البحث للعديد من الباحثين العرب **والأجانب في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.**

(١) دراسة(Demmy and Talboft,1998) هدفت إلى وضع نظام متكامل للمحاسبة عن تكلفة الجودة. وتوصلت الدراسة إلى ضرورة تبني العديد من المداخل منها: التكلفة المستهدفة، وتكلفة النشاط، والإنتاج في الوقت المناسب، والقيمة المنجزة، وخصائص التكلفة.

(٢) دراسة(Funk and Horech,1998) هدفت إلى تطوير المفاهيم التي تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية من خلال تكامل التكلفة على أساس النشاط ، والإدارة على أساس النشاط. وتوصلت الدراسة إلى أن التكامل يؤدي إلى زيادة القيمة لكل من العملاء والمساهمين وكذا نظام إدارة الأداء المتكامل ، وأسلوب التحسين المستمر للعملية وبالتالي تحسين الإنتاجية وتخفيض دورة الإنتاج في إطار خفض التكلفة.

(٣) دراسة(Gunasekaran,1999) هدفت إلى بيان أهم مرتكزات إدارة الجودة الشاملة ، والتي تتمثل في : وجود رؤية واضحة وأهداف محددة للجودة، وفهم احتياجات العميل ومتطلبات العميل، وتكوين فريق عمل لتحسين الجودة، وتطبيق الأساليب العلمية والإحصائية لحل مشكلة الجودة، وتوفر نظام تحفيز من أجل تحسين الجودة، وتوفير نظام تدريب فعال لتطبيق برامج الجودة، وتوفير التكنولوجيا الحديثة لتطوير وتحسين الجودة، والعمل على استمرار وتحسين الجودة.

(٤) دراسة(Gurnani,1999) هدفت إلى إبراز مجموعة من المقومات الرئيسية لنجاح تطبيق إدارة الجودة الشاملة. وتوصلت إلى أن أهم المقومات الرئيسية لنجاح التطبيق الفعال لإدارة الجودة الشاملة تتمثل في: التأكيد على وجود سياسة للجودة، وقيام الإدارة العليا بأعباء الجودة، ومشاركة جميع العاملين في تحسين وتطوير الجودة،وتدريب العاملين على الأساليب العلمية والإحصائية، وتوفر نظام فعال للاتصال، وتوفر مجموعة من المقاييس الهامة لقياس أداء الجودة، وتوفر نظام فعال لتحفيز العاملين على تحسين الجودة.

(٥) دراسة(الكاشف، ٢٠٠٠) هدفت إلى اقتراح أهم الأساليب التي يمكن من خلالها تطوير المعلومات وصولاً للمنتج الذي يفي بمتطلبات العملاء في حدود قدراتهم الشرائية وفقاً لاتجاهات السوق وحجم المنافسة السائدة. وتوصلت إلى أن الأسلوب الملائم هو تحقيق التكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة، وتكلفة النشاط في إطار توسيع مفهوم الجودة ليشمل بالإضافة إلى جودة التصميم، وجودة التوافق جودة بيئة العمل انطلاقاً من توفير المناخ الملائم، والظروف الاقتصادية ومتطلبات العملاء.

(٦) دراسة(Mcnair and LidiJa Polutnic,2001) هدفت إلى بيان طبيعة العلاقة بين التكاليف وقيمة الشركة من وجهة نظر العملاء. وتوصلت إلى إن السيطرة على التكاليف تتم بالسيطرة على الأنشطة

،وأن هناك علاقة ايجابية بين التكاليف وقيمة الشركة وان هذه العلاقة يتحكم فيها رضا العمــلاء عــن جودة السلع والخدمات التي تقدمها الشركة.

(٧) دراسة(عثمان،٢٠٠٢) بعنوان : الاتجاهات الحديثة في إدارة التكاليف : لخص في دراسته أن التكاليف المستهدفة قد أضافت بعدا استراتيجيا للتكاليف المعيارية يعتمد على احتياجات العميل وما يقدمه المنافسون لهذا العميل .وقد وضح الأهداف الأساسية للتكلفة المستهدفة وهي : خفض التكاليف، وضمان جودة المنتج، وإشباع رغبات العميل، وتقديم المنتجات الجديدة وتطويرها باستمرار .

(٨) دراسة (Valerie Behrendt and Rita walke ,2004) هدفت إلى تزويــد الــشركات بحلــول موضوعية لإدارة التكلفة في ظل العولمة من واقع خطط الشركة. وتوصلت إلــى أن إضــافة قيمــة للشركة في ظل إدارة التكلفة المتطورة يحتاج إلى توفر أدوات مهمة أهمها:السيطرة علــى الخــدمات الرئيسية التي تقدمها الشركة، والمعرفة الحقيقية بالسوق ومتطلبات العملاء في ظل إستراتيجية الجودة والأداء.

(٩) دراسة (حياني، ٢٠٠٥) في بحثه بعنوان : نظرية التكاليف في الشركات الــصناعية هــدفت إلــى تأصيل نظريات التكاليف في الشركات الصناعية، وقد توصل في دراسته أن طريقة التكاليف المستهدفة تسمح بإيجاد مجالات جديدة لتخفيض التكلفة في مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج ، وهكذا فإن التكلفة المستهدفة ليست مقتصرة على الرقابة التكاليفية بل أصبحت مــدخلاً شــاملاً لإدارة التكــاليف والأرباح.

(١٠) دراسة الكاشــف ،www.kau.edu.sa/mkashef/re/target.doc بعنــوان: التأصــيل النظري ومتطلبات التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة. كمدخل لإدارة الربحية، هدفت الدراســة الــى التأصيل النظري للمفاهيم والأساليب المرتبطة بالتكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة الربحية، والانطــلاق منها لوضع إطار عام يوضح متطلبات وخطوات التطبيق، ثم تحديد العوامل الواجب مراعاتها لتحقيق الكفاءة والفعالية في التنفيذ. وتوصلت الى أصبح لا مفر من العمل علي محور التكلفة ومستوى الجودة في ضوء أسعار بيع معطاه. وهو ما أدى إلي ظهور مدخل التكلفة المستهدفة وما أرتبط به من أساليب تهدف إلي خفض التكلفة إلي حدود المستهدف مع الالتزام بتحسين مستوى الجودة في ضوء متطلبات العملاء، ومنها هندسة القيمة وإعادة هندسة العمليات والتحسين المــستمر والإســناد. وأصــبح مــن الضروري تطوير النظم المحاسبية لتستوعب الاتجاهات الحديثة، إلا أن ظهورها في كنــف الفكــر الهندسي أدي إلي ضرورة تأصيل مفاهيمها وكيفية تنفيذها، ووضع إطار عــام يوضــح متطلبــات وخطوات التطبيق،

(١١) دراسة الكاشف، www.kau.edu.sa/mkashef/re/target.doc بعنوان: اتجاهــات تطــوير المحاسبة الإدارية في ظل تبني إستراتيجية الاستجابة لرغبات العملاء هدفت إلى محاولة التعرف على

كيفية تأثير تبني إستراتيجية الاستجابة لرغبات العملاء على نظام المحاسبة الإدارية، ومن ثم حصر آثارها، كمنطلق لوضع إطار مقترح لتطوير محاور وأدوات المحاسبة الإدارية بما يدعم مساهمتها في نجاح تلك الإستراتيجية. وتوصلت إلى أن تبني إستراتيجية الاستجابة لرغبات العملاء على بيئة التصنيع (١) والعلاقات الترابطية بين الوحدات التنظيمية (٢)، تولدت حاجة لنوعيات جديدة ومختلفة من المعلومات المحاسبية. وهو ما أثر على محور اهتمام المحاسبة الإدارية، حيث تحرك من مجرد التركيز على القياس والتقرير عن تكاليف الإنتاج، ليشمل التقرير عن خصائص المنتجات التي تولد ميزة تنافسية للمنشأة في الأسواق، ومراقبة الاتجاهات الإنتاجية والتقرير عما يترتب عليها من تغيير في الأداء التشغيلي، ومستوى التشطيب النهائي، واعتمادية المنتج أو المزج الإنتاجي. والعمل على توفير المعلومات المتعلقة بالتغير في الطلب السوقي على المنتجات الحالية والمقترحة، والتغير في الطلب الناشئ عن التغير في أسعار المنتج وخصائصه ، وكذا مراقبة استراتيجيات المنافسين بما يساهم في دعم الوضع الاستراتيجي للمنشأة في السوق.

(١٢) دراسة عبد العظيم ، ٢٠٠٥) بعنوان : **دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات** وقد هدفت إلى تحليل الاتجاهات المختلفة في الدب المحاسبي لدمج المحاسبة في الإدارة الإستراتيجية. وتوصلت إلى أنه يجب أن يقوم نظام المحاسبة الإدارية بالمنظمات بالفعل بتوفير جزءًا من تلك المعلومات، لكن تدعيم الإدارة الإستراتيجية، والذي أصبح ضرورة تفرضها ظروف المنافسة والعديد من العوامل المعقدة والمتشابكة المحيطة بالمنظمات، يتطلب توفير كل هذه المعلومات وعلى أساس دوري يضمن الإستفادة منها في تطبيق أدوات المحاسبة الإستراتيجية وتحقيق المزايا المترتبة عليها

(١٣) دراسة حنفى (٢٠٠٩):هدفت إلى تحقيق مزايا تنافسية للمنشآت مما جعلها تركز على التكلفة ، من خلال تخفيض التكاليف مما زاد من أهمية أدوات التكلفة وكان من أهم أدوات إدارة التكلفة التي استخدمتها "مدخل التكلفة المستهدفة" . وتوصلت الدراسة إلى أن هناك العديد من المزايا التي يمكن أن تعود على المنظمات من وراء تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ، ومن أهم هذه المزايا :

١. نظام التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية .

٢. يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في أن واحد .

٣. يؤدى إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفى ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة للربح .

٤. يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف خارجية مثل الموردين وحتى العملاء.

٥. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المنظمة والموردين معاً بما يؤدى إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة إلى الموردين .

٦. يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أى أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها .

٧. أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثيرمن الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفة ممكنة من الأنشطة .

٨. لا يقتصر دور المحاسب الإدارى فى ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقرير عنها وإنما يمتد ليشترك مع فرق العمل فى مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات .

٩. يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبنى هذا المدخل إلا من خلال تعاون مجموعات الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية .

(١٤) دراسة المحمود ورزق،*old.kfu.edu.sa/main/res/3023.pdf* **بعنوان : مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد. وقد هدفت الدراسة الى تناول لأتي :**

- متطلبات دعم القدرة التنافسية للمنشآت في ظل التطورات الاقتصادية الجديدة.
- المتغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية في ظل النظام العالمي الجديد وأثرها علي المركز التنافسي للصادرات السعودية.
- تقييم الأساليب الحالية للمحاسبة عن التكاليف لأغراض الرقابة في ظل بيئة النظام العالمي الجديد.
- إبراز أهمية إدارة التكلفة من منظور استراتيجي كمنطلق للتحسين المستمر للميزة التنافسية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل بيئة النظام العالمي الجديد.
- إجراء دراسة تطبيقية علي بعض الشركات المساهمة السعودية لبيان الدور الذي يمكن أن يلعبه مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية في دعم المركز التنافسي لتلك الشركات في السوق العالمية

وقد توصلت إلى النتائج الآتية:

- تختلف التطورات الاقتصادية خلال العقدين الأخيرين في خصائصها وسماتها عن العقود السابقة ،مما فرض تحديات جديدة يجب أن تؤخذ في الحسبان عند وضع إستراتيجية لدعم وتنمية القدرة التنافسية للصادرات السعودية.
- تتمثل المتغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية في ظل النظام العالمي الجديد والتي يمكن أن تؤثر

على المركز التنافسي للصادرات السعودية . في التطور المذهل في تكنولوجيا المعلومات ، وزيادة الاعتماد على التقنيات العالية خاصة في بيئة التصنيع وما ارتبط بالبيئة الصناعية الحديثة بأساليب: مثل إدارة الجودة الشاملة ونظام الإنتاج المرن ونظم التصنيع المحو سبة واتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

- تتمثل متطلبات دعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة في ظل التطورات الاقتصادية الجديدة في:

تهيئة المناخ الاقتصادي بما يتوافق والبيئة الاقتصادية العالمية الجديدة ، وإعادة النظر في النظم(التشريعات) والإجراءات ذات الصلة ، والتركيز على الميزة التنافسية بالمقارنة بالميزة النسبية ، والتركيز على منظومة متطورة للتكنولوجيا ، وتنمية وتطوير الموارد البشرية ، وتأهيل الشركات، للحصول على شهادة المطابقة الدولية) أيزو ٩٠٠٠ (كأساس لتحقيق الجودة الشاملة ، ودعم الأنشطة التي تؤثر وتتأثر بالتصدير ، والارتكاز على قاعدة بيانات لدعم متخذي قرارات التصدير.

- أثرت بيئة النظام العالمي الجديد على تصميم نظم محاسبة التكاليف من عدة جوانب أهمها : أهداف محاسبة التكاليف ، وهيكل التكلفة ، ومراكز التكلفة ، وأسس التحميل ، ونظريات التكاليف ،وتقارير التكاليف ، وفترة التكلفة ، وطريقة احتساب التكلفة . وتطلب ذلك إعادة النظر في التكاليف التقليدية حيث تتطلب أساليب جديدة لتحديد وقياس وعرض المعلومات التكاليفية حتى بتوائم والمتطلبات التكنولوجية الحديثة وعوامل المنافسة والتي أصبحت من سمات النظام العالمي الجديد.

- تعد إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بمثابة منهج متكامل يشمل عدد من الأدوات والأساليب التي تعمل في تكامل بهدف دعم الميزة التنافسية.

- هناك ثلاثة مداخل لتطبيق أسلوب إدارة التكلفة وهي : استخدام بعض أساليب إدارة التكلفة لتطوير نظام التكلفة التقليدي ، وإحلال إدارة التكلفة محل نظام التكلفة التقليدي ، وتصميم منظومة متكاملة لإدارة التكلفة الإستراتيجية.

- يوفر نظام إدارة التكلفة لإستراتيجية المعلومات اللازمة للإدارة سواء كانت تلك المعلومات مالية أو غير مالية مما أدى إلى تحقيق العديد من المزايا ومن أهمها : زيادة الإنتاجية ومضاعفة الإنتاج ، وزيادة الربحية ، ورفع كفاءة الأداء ، وتوفير آلية التحسين المستمر للأداء والتكلفة.

- تتعدد الأدوات والأساليب التي تستخدمها إدارة التكلفة الإستراتيجية لقياس التكاليف والجودة مثل:

. TC , VCA , CI , ZD , QC , TQC , TQM , JIT , ABC

- انتهت الدراسة التطبيقية على الشركات المساهمة السعودية إلى أن هناك اتفاق بين آراء المسئولين في تلك الشركات على : المتطلبات التي تدعم المركز التنافسي للشركة وزيادة صادراتها) **بما يثبت صحة الفرض الثالث للبحث** (، كما اتفقت تلك الآراء على المظاهر التنافسية للشركة المساهمة) **بما**

يثبت صحة الفرض الخامس للبحث . (في حين تباينت تلك الآراء فيما يتعلق بكل من العوامل المؤثرة في درجة المنافسة) **بما يثبت خطأ الفرض الأول للبحث** (، والعوامل المؤثرة في المركز التنافسي للشركة) **بما يثبت خطأ الفرض الثاني للبحث** (، والدور الحكومي الذي يمكن أن يدعم المركز التنافسي للشركة وزيادة صادراتها) **بما يثبت خطأ الفرض الرابع للبحث** (، والطرق التي يمكن أن تدعم القدرة التنافسية للشركة)**بما يثبت خطأ الفرض السادس للبحث** (، وأثر المنافسة على محاسبة التكاليف) **بما يثبت خطأ الفــرض السابع للبحث.**

إن ما يهم الشركات الصناعية في ظل التغيرات التكنولوجيا المعاصر هو البحث عــن تطــوير وتحسين الجودة؛ لذلك فإن تكاليف الجودة وحرية الجودة**(رؤية إســتراتيجية تــسعى لتحقيــق العوائــد باستمرار في الأجل الطويل)** لهما نفس الهدف وهو السعي إلى تحسين مستوى الجودة بالرغم أن مــدخل تكاليف الجودة يفترض أن العلاقة بين التكاليف والعوائد تبادلية في حالة الإنفاق على تحــسين مــستوى الجودة، في حين أن مدخل حرية الجودة(Quality Free) يفترض أن تحقق المنافع والعوائد في الأجــل الطويل أكثر أهمية من تكاليف تحسين الجودة.**والخلاصة هي أن الجودة أقوى العوامل الهامــة لتحقيــق نجاح الشركة.**

ثالثاً– استراتيجيات المنافسة في الشركات: إن إستراتيجية المنافسة في الشركات الصناعية تعتمد علــى سلسلة القيمة التي تحققها للعملاء، أي التحديد الدقيق لما يجب أن يضيفه المنتج المتميز من قيمة كي يقدم للعميل، ومن أبرز خصائص هذا المنتج الشكل وتصميم المنتج وتقديم خدمة متميزة للعميل وتوفير شبكة من الأسواق.

(أ) إسـ

تراتيجية البيئة: ويمكن القول أن إتباع أي شركه لسياسة التميز يتطلب توفير معلومات موثوق بها عن البيئة الذي تعمل فيها وأهمها: معلومات عن العملاء وعن العروض التي يقدمها المنافسون، ويعتبــر المصدر الواضح للحصول على تلك المعلومات إدارة التسويق والمبيعات، ولا يمكن أن نتوقع ممــن يمارس أنشطة إدارة التكلفة أن يوفر هذه المعلومات شريطة أن يمارس دوره فــي تحديــد الموقــف التنافسي للشركة في ضوء المعلومات التي يحصل عليها عن العملاء والمنافسين، وبالتالي يجــب أن يعمل بالتنسيق مع إدارة التسويق لتحقيق هذا الهدف.

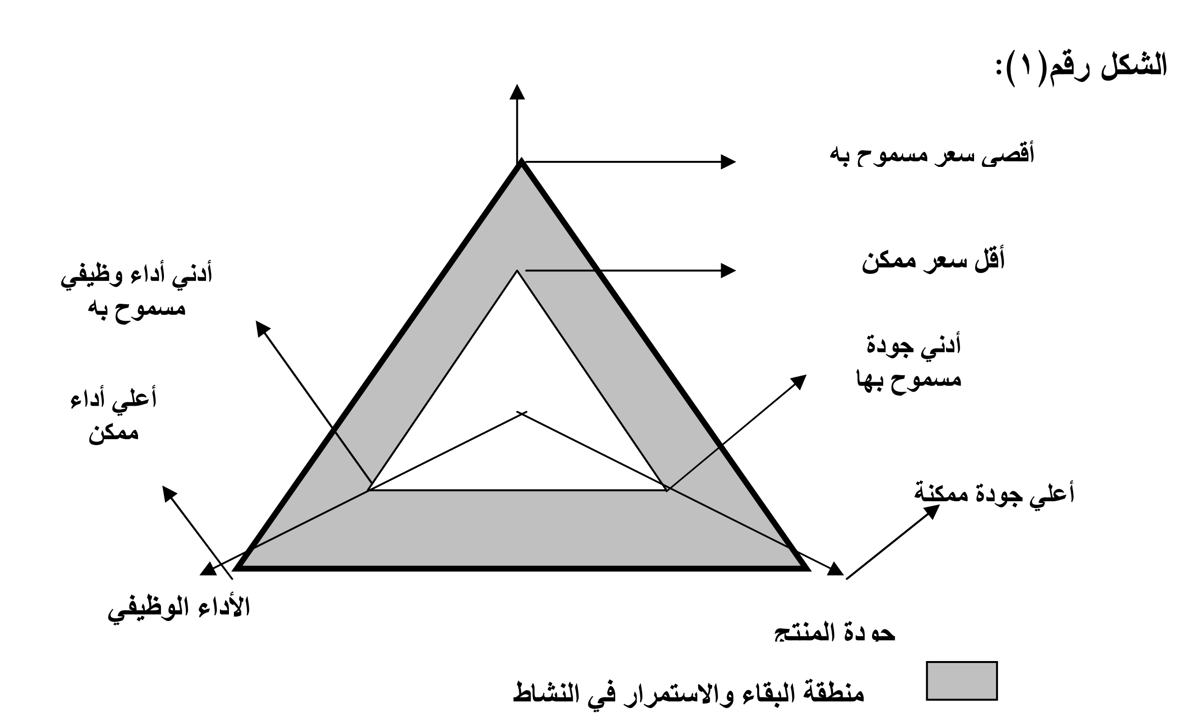
في ضوء ما سبق، ومع الأخذ في الاعتبار أن المنشأة لا تملك عادة مقدرة طويلة الأجل لتحقيق مزايــا تنافسية من خلال تخفيض التكلفة أو إتباع أي إستراتيجية متميزة أخرى، نظراً لأن أي مزايا تحققها فــي الأجل القصير ستدفع منافسيها للتحرك بسرعة لتقديم منتج جديد بأسعار منافسة، ودعم منتجــاتهم بمزايــا إضافية أخرى. مما سيدفعها للتحرك باتخاذ إجراءات مضادة، وهكذا ستدخل في دائرة منافسة مــستمرة. ومن ثم فلا مناص من اللجوء لإستراتيجية الموازنة Confrontation Strategy .

(ب) إستراتيجية التوازن: في إطار ثالوث البقاء Survival Triplet الذي يتكون من ثلاث أبعاد إستراتيجية هي التكلفة/السعر، الجودة، والأداء الوظيفي للمنتج Functionality

كما يوضحها الشكل رقم (١).

التكلفة / السعر

الشكل رقم(١):

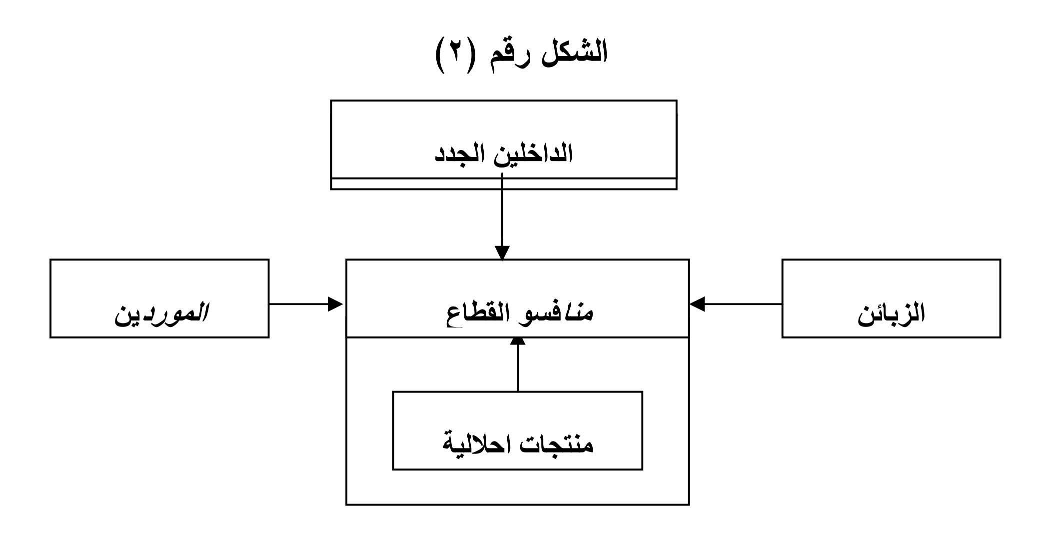


حيث يتوقع العملاء الحصول على منتج عالي الجودة، ومتميز في أداء الوظيفة بسعر منخفض، وعلي الشركة في هذه الحالة أن تتفوق علي أداء منافسيها في كل الأبعاد الثلاثة. وذلك من خلال تنفيذ برنامج إدارة الجودة الشاملة، لتحقيق جودة المنتج وتحديث وتطوير تصميمه لرفع أداءه الوظيفي، وأن تسعي إلي تحقيق الكفاءة في إدارة التكلفة بغية خفض التكلفة ومن ثم سعر البيع (Cooper, 95) .

(ج) إستراتيجية تحليل القوى التنافسية:(كربالي، 2002: ١٥-١٧)

إن تحليل القوى التنافسية في قطاع صناعي كما يشير إليه M.Porter في معظم مراجعه يهدف إلى تحديد ومعرفة جاذبية القطاع والتي تتوقف على التأثير الذي تحدثه القوى التنافسية، وتمثلت في خمسة قوى كما في الشكل رقم (٢) القوى التنافسية في القطاع الصناعي.

الشكل رقم (٢)



Source :M.Porter, «choix stratégiques et concurrence technique », Economical, 1982,P04

إن الضغط الذي تحدثه هذه القوى، هو الذي يحدد جاذبية القطاع نظرا للعلاقات التي تنتج عن ذلك.ومن أجل أن تتكيف الشركة مع القواعد الجديدة، عليها أن تأخذ بعين الاعتبار عدة إجراءات منها ما يلي: تحديد ومعرفة أصل تلك التهديدات والضغوطات بدقة، وترتيبها حسب تأثيرها، وتوقع الإستراتيجيات الممكن إتباعها لواجهة هذه القوى.

وفيما يلي الإجراءات المتبعة لمواجهة القوى التنافسية :

(١) **الداخلين الجدد**: إن ضغط هؤلاء على القطاع الصناعي بصفة عامة والقطاع السوقي بصفة خاصة قد يخلق قواعد جديدة ويغير من الوضعية التي كانت تحتلها الشركات.إن هذا التأثير قد يتمثل في انخفاض هوامش الربح، ما يشجع على تنافس الأسعار أو ارتفاع في التكاليف.و تقييم درجة ضغط هؤلاء يتوقف على حواجز الدخول الموجودة في هذا القطاع،وهناك عدة متغيرات يمكن مراقبتها لتقييم تهديد الداخلين الجدد منها: الوفورات الاقتصادية، أثر التجربة، مستوى الاستثمارات، امتلاك التكنولوجيا،التميز في المنتجات، الحصول الصعب على القنوات التوزيعية، تكاليف التحويل، ... إلخ

(٢) **المنتجات الإحلالية** : إن المنتجات الإحلالية لها تأثير على سياسة المنتج للشركة، من حيث الجودة ، والسعر، والتكلفة، وهامش الربح، وتحليل درجة تأثير ذلك ومعرفته يتم من خلال القيام بما يلي:

- معرفة المنتجات التي تقوم بإشباع نفس الحاجات وذلك يتطلب استخدام تكنولوجيات مغايرة.

- تحليل العلاقات من خلال هيكل النسب بين السعر والتكاليف.
- القيام بتقدير اثر تطور هيكل النسب على تحسن المنتجات الإحلالية.

إن معرفة المنتجات الإحلالية يدفع الشركات إلى البحث عن المنتجات التي تلبي نفس الحاجات بأقل تكلفة ممكنة مع استخدام الكفاءات الضرورية لضمان حصة معتبرة في القطاع السوقي.

٣) الزبائن : إن تأثير الزبائن على الشركات يتمثل في قدرتهم على التفاوض على تدنيه الأسعار، الجودة، وتنويع الخدمات، الأمر الذي يكون له تأثير على عوائد الشركة.ويكون لهذا التأثير أثر سلبي على المؤسسة **في الحالات التالية:** تجمع الزبائن في عملية الشراء، وأهمية المنتج بالنسبة للزبـــائن، تـــوفر المعلومـــات الكافية، وسهولة الحصول على المنتجات، والارتباط بالمستهلكين.

٤) **الموردين** : التأثير الذي يحدثه هؤلاء الموردين على الشركات، وذلك بتحكمهم في أسعار المواد الأولية أو النصف المصنعة، وفرضهم لشروط بيع معينة، أو امتلاكهم الحق في بعض الأنشطة التسويقية كالتوزيع مثلا.إن المودين تكون لديهم قدرة على التأثير في بعض الحالات التالية:

- عندما يكون العرض مركز.
- عدم وجود منتجات إحلالية تنافس المنتجات التي يتعامل بها الموردين.
- المنتجات التي في حوزة الموردين ضرورية للشركة للقيام بمهامها.

إن الذي يعزز موقف الشركة في التفاوض وجود فائض في المنتجات والعكس صحيح. ونتيجة ذلك بإمكانها أن تتبنى عدة إستراتيجيات لمواجهة الوضعيات المختلفة ومنها على سبيل المثال:

- قوة التفاوض مع الموردين.
- إستراتيجية التنويع وذلك بتنويع مصادر التموين مما يقلل درجة التبعية تجاه الموردين.
- إستراتيجية الاندماج من الأعلى إلى الأسفل.فهي تحقق للشركة ميزات مالية، وتقنية، وإســـتراتيجية متنوعة منها: التقليل من الضغوطات للتبادلات الوسطية، واستعادة أهم الموردين، والتحكم فـــي الجـــودة، وتقليص عدد العمليات التقنية، والسيطرة على الحصص السوقية، الخ...

٥) **المنافسين** : تسعى الشركات الموجودة في نفس القطاع للحصول على أفضل المزايا لـــدعم قدرتها التنافسية لتحقيق أهدافها، ولا يتحقق ذلك إلا بتحليل العوامل والمزايا التنافسية التي تمتلكهـــا الشركات المنافسة .

- **مقومات القدرة التنافسية**

تركزت مقومات القدرة التنافسية في الشركات على مجموعة من المقومات التـــي تـــنظم العلاقـــة التنافسية بين الشركات وتستطيع تقييم القدرة التنافسية في ظل متغيرات تفرضها البيئة التنافسية على مر الزمن وفيما يلي أهم المقومات (وديع، ٢٠٠١، ص:١٣٥):

١- **الالتزام بالمواصفات الدولية للجودة :** و تعني الالتزام بمستوى ثابت من الجودة و ليس التقلبات في نوعية الإنتاج.

٢- **التطور التكنولوجي :** وتعني في وقتنا الحاضر الوصول إلى آخر مستوى بدءا مـن الإنتـاج إلـى التغليف و التعليب و التخزين و الحفظ والنقل.

٣- **تطور المهارات :** وتعني القدرة على التأهيل والتدريب المستمر لضمان تطور المهارات الـصناعية والإنتاجية إضافة إلى مهارات الإدارة في ظل التطور التكنولوجي المستمر.

٤- **نظم التعليم والتدريب :** يجب أن تكون نظم التعليم متوافقة مع احتياجات سوق العمل و حسب الطلب المستقبلي على العمل و التوجيهات التكنولوجية المستقبلية.

٥- **البحث و التطوير:** يجب تفعيل العلاقة ما بين الشركات من جهة و الجامعات من جهة ثانية و مراكز الأبحاث من جهة ثالثة ، و يعتبر العنصر البشري المؤهل له الدور الأكبر في تنشيط البحوث العلمية (توليد المعارف العلمية) ونقل تلك المعارف و استغلالها، كما تقوم البحوث بدورها فـي تطـوير الكفاءات البشرية وتوفير العوائد التي تكفل تنميتها وبيئتهـا بهـدف تحقيـق التنميـة الاقتـصادية والاجتماعية الشاملة.

٦- **دراسة الأسواق الخارجية :** يجب البحث عن خيارات أكثر تطورا وتوازنا في الأسواق الخارجية من خلال توفير كافة المعلومات عن اتجاهات الطلب، ونوعية المخاطر التجارية وغير التجاريـة التـي يمكن التعرض لها داخل هذه الأسواق.

٧- **تقنية المعلومات :** التحسينات الهائلة في تقنية الاتصال (الانترنيت) هي قوة فاعلة في نمو الإنتاجية في إي بلد يمتلك القاعدة الصناعية باعتبارها الوسيلة الأكثر دقة وسرعة في عصرنا الحالي.

وعلى هذا الأساس تلعب الحكومة دورا فاعلا في تهيئة مناخ التنافسية ، حيث تسعى الشركات على اختلاف أنواعها وأشكالها إلى تبني الأداء المتميز لتتمكن من التفاعل والتأقلم مع المحيط التنافسي السائد.

(د) إستراتيجية تأثير التجارة الإلكترونية في عالم الأعمال

لاستخدام التجارة الإلكترونية أثر كبير في طرق عمل الشركات ولها تأثير واضح في أسعار البضائع والمنتجات. ويمكن تلخيص تأثيراتها بالنقاط الآتيـة(نقـل بتـصرف مـن موقـع(http://www.arab-ency.com):

١ــ فتح أسواق جديدة أمام الشركات (وخاصة الصغيرة منها) وتوسيع أعمالها.

٢ــ تحسين طرق إدارة الشركات لسلاسل التزويد التي تربطها مع زبائنها ومورديها.

٣ــ تخفيض كلفة المواد وتسريع الحصول عليها.

٤ــ تخفيض تكاليف الإنتاج ورفع الكفاءة باستخدام برمجيات التسيير الذاتي.

٥ــ إيجاد علاقة مباشرة بين المنتج والزبون.

٦ــ تلاشي دور الوسطاء وظهور وسطاء جدد كمقدمي الخدمات المعلوماتية.

٧ــ القدرة على مخاطبة كل زبون على حدة وتقديم الخدمة المناسبة له.

بالإضافة إلى هذه التأثيرات المباشرة فإن التجارة الإلكترونية أدت إلى نشوء المؤسسات والشركات الافتراضية Virtual Enterprises التي تشكلت من تجمع عدة مؤسسات وشركات تتمكن من الاستجابة الجماعية لمتطلبات ومتغيرات السوق، كما تستطيع بتطوير منتجات جديدة في الحالات التي لا يمكن لها أن تحقق ذلك بكفاءة عالية عند عملها بصورة منفردة.

ساعدت شبكة الإنترنت على إدخال تقانات المعلومات إلى المجتمع، واستطاعت بعض الشركات المبتكرة الاستفادة من هذا الدخول لتؤمن للمستهلك احتياجاته ومتطلباته بما يعود على الشركة بالربح والفائدة. ومن ثم صار استخدام تقانات المعلومات ضرورة حيوية للشركات لكي تبقى منافسة في الأسواق العالمية وحتى في الأسواق المحلية في بعض الدول. إن انخفاض تكلفة تقانات المعلومات ولاسيما أسعار الولوج إلى شبكة الإنترنت ساعدت على زيادة التفاعل بين الشركات والمستهلك، وبين الشركات مع بعضها ، ما أدى إلى نمو الأعمال وزيادة التفاعلات. وفي هذا العالم الشمولي فُسِحَت للشركات فرص جديدة قد تكون ذهبية ولكن في الوقت نفسه قد يكون هذا العالم مصدراً للخطر إذا لم يجر تفهمه ومعرفته والدخول فيه على نحوٍ واعٍ.

رابعاً- إدارة التكلفة وتطورها في الشركات:

يطلق مصطلح إدارة التكلفة على وصف القرارات المتخذة من قبل المديرين لإشباع رغبات العملاء، مع العمل في الوقت نفسه على تخفيض ورقابة التكاليف. وتنبع أهمية إدارة التكاليف من أنها قادرة على ضبط الجودة ورقابتها خلال فترات مالية متتالية، نظراً لأهمية الجودة وعرض المنتجات وطرحها في الأسواق وتقديم خدمات العملاء فيما بعد البيع**(باسيلي؛ مكرم ،٢٠٠٢)** . وأصبح مصطلح الإستراتيجية مستخدم من قبل المحاسبين والقائمين على إدارة التكلفة.

وعندما تأخذ الإدارة التكلفة التقليدية بعين الاعتبار فإنها بذلك تقف عائقاً أمام تطبيق المدخل الحديث لإدارة الجودة الشاملة.

(أ) أوجه الخلاف بين المدخل التقليدي لإدارة التكلفة وإدارة التكلفة الإستراتيجية.

- إن نظام التكاليف المعيارية يسمح بوجود نسبة مسموحات طبيعية لكل من المخلفات والتالف وإعادة التصنيع، وبالتالي فإن الإنتاج الجيد والسليم يتحمل بتكلفة التالف والمسموح به، وأما المدخل الحديث لإدارة التكلفة في ظل تطبيق إدارة الجودة الشاملة؛ فإنه يحدد المعايير على أساس أن نسبة الإنتاج المعيب تبلغ صفراً.

- إن إدارة التكلفة التقليدية تسمح باستيعاب الطاقة الكلية للتكاليف غير المباشرة ومن ثم عدم تجنب انحرافات الحجم غير المرغوب فيها ، مما يؤثر على التكلفة في جميع المجالات ويتم التركيز على وقت الإنتاج بغض النظر عما إذا كان هذا الإنتاج مطابقاً أم غير مطابق للمواصفات المعيارية وبالتالي سيؤثر على المستوى المتميز للجودة. وخلاف ذلك فإن عملية استيعاب التكاليف غير المباشرة ليست الهدف وبالتالي فإن تحليل الانحرافات أصبحت قليلة الأهمية في ظل إدارة التكلفة الحديثة.

– من حيث الهدف، يهدف المدخل التقليدي إلى الوصول للهدف وعدم تجاوزه بينما المخل الحديث يهدف إلى التحسين والتطوير لتخفيض التكاليف وتقديم منتجات مختلفة ومتميزة.

– من حيث تحليل التكاليف، المدخل التقليدي لا يسمح بتحليل تكاليف الجودة، أما المدخل الحديث يسمح بتحليل تكاليف الجودة.

– المدخل التقليدي يركز على انحراف السعر والسعي وراء العروض المنخفضة الأسعار دون الجـودة بينما المدخل الحديث يركز على الأثر الكلي لعملية التوريد وعلى تخفيض إجمالي تكلفة المواد المـشتراة وبجودة مرتفعة(جرجيس، ١٩٩٣).

– لا يركز المدخل التقليدي لإدارة التكلفة على المقاييس غير المالية عند قياس وتقييم الأداء مثل مقاييس أداء العملاء ومقاييس رضاء العملاء، بينما المدخل الحديث لإدارة التكلفة يركز على المقاييس غير المالية على نطاق واسع.

(ب)– الآثار المحاسبية لإدارة التكاليف في الشركات:

إن الاستمرار في استخدام الطريقة التقليدية في احتساب التكاليف في ظل التوسع في الاهتمام بالمراكز الخدمية وانخفاض نسبة استخدام التكاليف المباشرة قياساً بإجمالي التكاليف بسبب التطور الكبير في المكننة والتقدم السريع الذي شهده علم الحاسوب والذي دخل كل مجالات المصنع لم يعد يؤمن للإدارة ما تحتاجه من بيانات يمكن استخدامها بفاعلية لاتخاذ قرارات المنافسة نظراً لقصوره في دقة تحميل التكاليف غيـر المباشرة لاعتماده كثيراً على التقدير الشخصي هذا إضافة إلى ازدياد تعقيد تطبيق هذا النظام كلما تنوعت التكاليف غير المباشرة . كل هذا كان دافعاً بالمهتمين التحول إلى نظام التكاليف المبني على الأنـشـطة **(ABC)** لما يوفره من دقة وسرعة في احتساب التكاليف والتي تعتبر من العوامل المهمة في مـساعدة الشركة ليس فقط بإعداد تقارير التكاليف بل وحتى في إعادة النظر بتسعير منتجاتها وربط هذه الأسـعار بحجم الطلب والمنافسة .

إن المحاسبة عن تكاليف الجودة ومحاولة ترشيدها والإفصاح عنها احتلت مركز الصدارة في الكثير من المحاولات التي ركز عليها المحاسبون، وأخذت جهداً كبيراً تأثراً بنتائج الجهود الهندسية التـي قدمها المهندسون. إن مهندسي التصميم ينظرون إلى عملهم كإبداع يجب أن يكون بمنأى عن قيود حسابات التكاليف، ومهمة المحاسب هي السعي لوضع الحلول الوسط لتخفيض التكلفة فيما بعد. أما مهندسي الإنتاج فإن مهمتهم تنفيذ أي تصميم يقدم إليهم في ضوء التغيرات وذلك للارتقاء بأعمالهم من مجرد الإبداع فقط إلى الإبداع في ظل سياسة خفض التكلفة؛ لذلك فإن دور المعلومات المحاسبية في مرحلة التصميم لابد وان يتوجه للوفاء بمتطلبات العملاء، والسيطرة على التكاليف بدءاً من مرحلة التصميم خلافاً للمدخل التقليدي لإدارة التكلفة الذي يبدأ بتحديد متطلبات الإنتاج ثم تصميم المنتج، وتصميم عمليـات الإنتـاج، وتقـدير التكاليف، المفاضلة بين قرارات الشراء أو التصنيع لمكونات المنتج، ومـن ثـم تقـدير تكلفـة توريـد المستلزمات السلعية والخدمية المطلوبة .

خامساً: مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة

وفيما يلي بيان بالمداخل الحديثة في إدارة التكلفة بالمفهوم الشامل:

(١) المداخل الحديثة التي يمكن الاستعانة بها على النحو التالي:

أ- مدخل الإنتاج الفوري(**(Just –in- Time (JIT)**) تقوم على أساس الرقابة على الجودة من خلال تحقيق زمن بدء التشغيل والشراء الفوري وجدولة الإنتاج حسب الطلب والعمل طبقاً لمبدأ التخصص في العمليات والأنشطة الداخلية للإنتاج حتى يتسنى إجراء تقييم دقيق للمشروع في ظل المعايير التشغيلية للرقابة وخلايا الإنتاج والصيانة الوقائية حتى يمكن التحكم في الأداء التكاليفي،من خلال قدرته على تخفيض الإجراءات المحاسبية في بيئة التصنيع الحديثة ،التي تركز على تحقيق مستوى عال من الجودة وكسب ثقة العملاء.

ب- مدخل الإنتاج المرن(**Flexible Manufacturing System**) يسعى إلى تطوير وتحسين أساليب وطرق أداء عمليات التصنيع من خلال زيادة تدفق المعلومات بصورة فورية وتخفيض أوقات التصنيع وتخفيض العمالة ،مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة الأعطال وتقليل زمن بدء التشغيل ،وبالتالي تحقيق مرونة في تحديد التكلفة باتجاه التخفيض.

ج- مدخل تكامل التكلفة المؤجلة والعائد المحاسبي(back flush costing and accounting earning) من خلال المحاسبة عن المدخلات بالتكلفة الفعلية والمخرجات بالتكلفة المعيارية مما يؤدي إلى تدنية التكاليف والمخزون في ظل الأنشطة المتحكمة وغير المتحكمة وصولاً إلى تعظيم العائد وتوفير معلومات إستراتيجية فورية ومتنوعة خاصة بتكلفة القياس المحاسبي وتخفيض إجراءات ومراحل العمل المحاسبي والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتقليل من مجالات الضياع والإسراف.

د- مدخل التكلفة المستهدفة (Target Cost): يمثل الطريقة المناسبة لتحديد التكلفة ثم تصميم المنتج في حدود تلك التكلفة، وهو ما يسمح للمحاسب بتوفير معلومات متعلقة بالمقدرة الربحية للمنتج، كما يساعد على ضبط التصميم والطاقة الإنتاجية قبل البدء في الإنتاج ويمثل إدارة مثلى للرقابة على تكاليف الإنتاج.

هـ- مدخل التكلفة على أساس النشاط(Activity based Costing): ويهدف هذا المدخل إلى تحقيق مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط ،بما يؤدي إلى قياس أدق لتكلفة تلك الوحدة. وهنا تظهر العلاقة بين وحدة النشاط وعناصر التكلفة بحيث أن وحدة النشاط هي التي تخلق الطلب من الأنشطة، والأخيرة تخلق الطلب من عناصر التكلفة.

و- مدخل هندسة القيمة(Engineering Value):يركز على مواصفات المواد الخام واستهلاكها بهدف الوصول إلى تصميم عدة بدائل للمنتج يحقق كافة الوظائف الضرورية من وجهة نظر العميل وبأقل تكلفة ممكنة، ويسعى لتخفيض التكلفة أثناء التخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتجات الجديدة،

فالجانب الهام في برامج هندسة القيمة هو أن هدفها ليس تدنية تكاليف المنتج ولكن تحقيق مستوى معين من خفض التكلفة(Cooper, 1994).

ز- مدخل التكلفة المطورة (Kaizen Cost): يسعى هذا المدخل نحو إجراء تحسينات إضافية لعمليات الإنتاج الحالية أو تصميم المنتج، وهذه التحسينات تأخذ شكل تطوير عمليات الإعداد وتحسين أداء الآلات لخفض الفاقد، وزيادة تدريب العمالة وتحفيزها وتشجيعها على التعرف وتطبيق المتغيرات اليومية المتزايدة التي يمكن أن تحسن أداء التكلفة والجودة، وباختصار فإن التكلفة المطورة تركز على العملية وليس على المنتج(Kaplan and Atkinson, 1998).

ح- مدخل بطاقة القياس المتوازن(Balanacscocard): تقوم على أربعة محاور رئيسية هي:المالي، والعمليات الداخلية، والابتكار والتعلم، والعملاء ولكل محور أهداف رئيسة يبنى على أساسها مؤشرات قادرة على تقييم وتطوير أداء الشركة في الأجل الطويل،بحيث يؤدي استخدام بطاقة القياس المتوازن إلى خلق علاقة توازنية بين الأداء المالي(المساهمين) وغير المالي(المستهلكين، العاملين، العمليات التشغيلية الداخلية) ،وذلك من خلال ربط المقاييس المالية التي تستهدف قياس النتائج المالية في الأجل القصير،ومقاييس الأداء غير المالية (التشغيلية) التي تستهدف قياس مسببات ومحركات الأداء المالي في الأجل الطويل بمراحل إدارة الإستراتيجية(Kaplan &Norton,2001).

ط- مدخل الأداء المقارن(BenchMarking): يسعى للسيطرة على المقارنات بين أداء المنافسين في السوق من خلال دراسة وتحليل البيئة التنافسية مع الالتزام بمشروع القياس المتوازن والعمل على التعريف بشركاء القياس المتوازن وتجميع المعلومات وطرق المشاركة وصولاً إلى تحديد الإجراءات المتبعة لإجراء المقارنات بين المؤشرات؛ وذلك بتقييم مواطن الضعف والقوة في الأداء الحالي للشركة وتحديد المجالات الحرجة التي تظهر فيها الشركة أداء غير مرضياً مقارنة بالأداء المتميز لأفضل المنافسين، والعمل على دمج مقاييس الأداء المالية وغير المالية للمساعدة في تطوير الأداء وتحسينه في الأجل الطويل(العفيري،٢٠٠٦، ١٣٧).

ي– سلسلة القيمة(Value Chain Analysis): يركز تحليل سلسلة القيمة على النواحي الخارجية المرتبطة بأنشطة خلق القيمة في المجال الصناعي بدءًا من المواد الخام الأساسية وصولا إلى المنتج النهائي الذي يسلم للعميل، أما تحليل مجال الموقف التنافسي فيركز على الطرق التي تختارها كل منظمة للاستمرار في المنافسة(عبد العظيم، ٢٠٠٥، ٢٠).

(٢) الرؤية الإستراتيجية التي تطرحها الدراسة:

إن بيئة عصر المعلومات التي تحيط بالشركات الصناعية تشترط وجود قدرات وإمكانات جديدة لغرض تحقيق الميزة التنافسية،إذ أن الشركات لم يعد بإمكانها كسب الميزة التنافسية القابلة للاستمرار من خلال ما يوفره نظام المعلومات المحاسبي التقليدي بسبب عدم تقدمه بنفس مستوى التطور التكنولوجي

للشركات، حيث أن مخرجات النظام المحاسبي كانت تلبي احتياجات الإدارة والجهات الخارجية من خلال التقارير المحاسبية.

إن التطورات الاقتصادية التي شهدها العالم تستدعي تقديم معلومات غير مالية تدعم وتعـزز قـدرة مستخدمي المعلومات على التقييم والتنبؤ بالأداء المالي طويل الأجل، وهذا ما أكـده المعهـد الأمريكـي للمحاسبين القانونيين(AICPA،1994) بضرورة تركيز التقارير المالية على العوامل التي تخلق قيمة بما في ذلك المقاييس غير المالية.

ومن هنا اهتمت الإدارة الإستراتيجية بالمقاييس غير المالية للأداء باعتبارها مقاييس كمية ووصـفية لقياس العوامل التي تؤدي إلى تنفيذ الإستراتيجية وتدعيم أولوياتها مثل:مواصفات الجودة التي تشبع حاجة المستهلك ،زمن التشغيل، ميعاد التسليم ، وقت الانتظار، تخفيض المخزون ، معدل إعادة التشغيل.

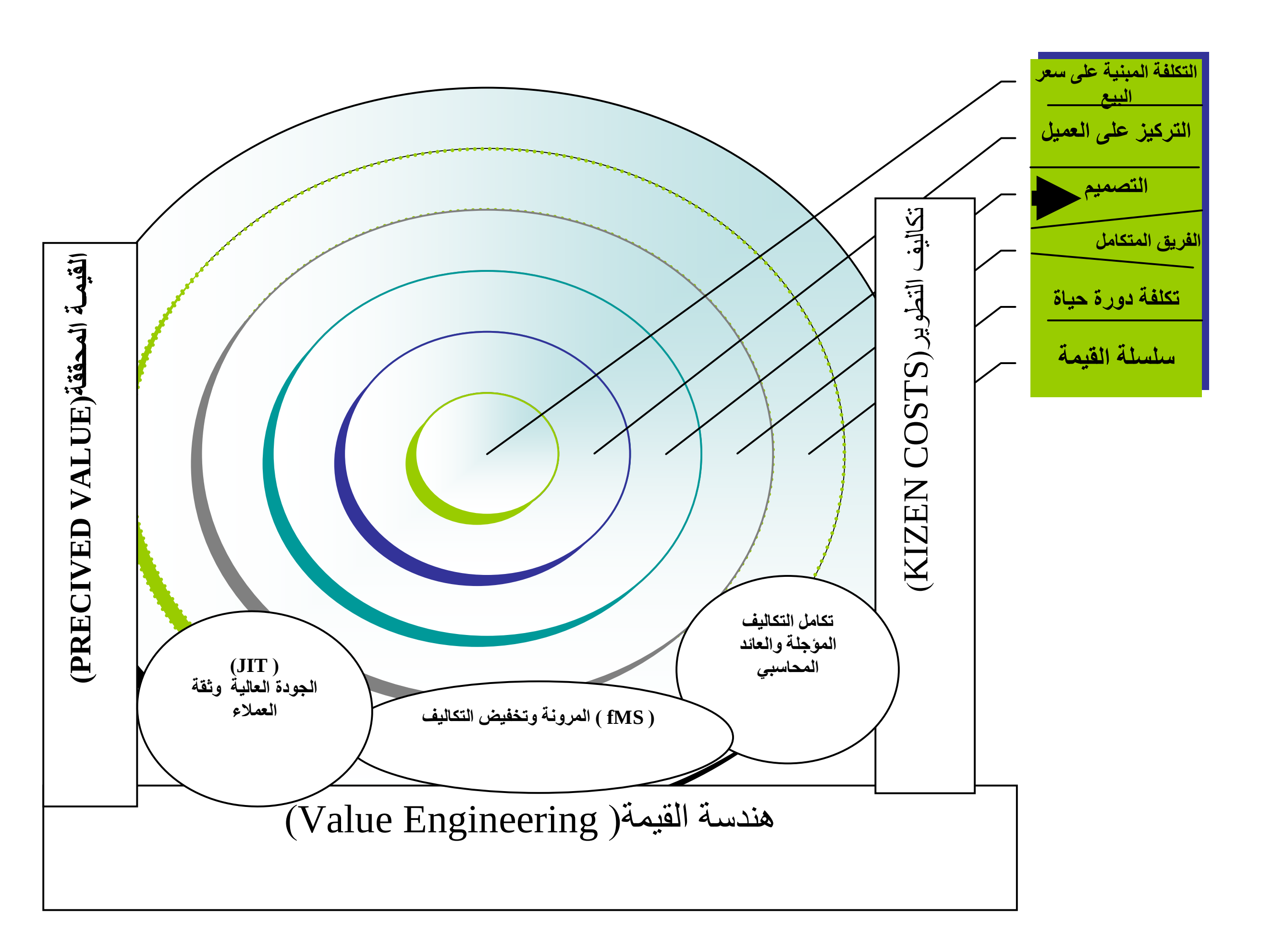
وتكمن مناطق التطوير الحقيقي للأداء المحاسبي في إيجاد رؤية إستراتيجية متكاملة تجمع في طياتها البعدين ألتكاليفي والمالي بما يتضمن كليهما من مؤشرات محاسبية وغير محاسبية،والسعي الحثيث لتأهيل محاسبين قادرين على مزاولة المهنة من خلال مواكبة احتياجات وتطلعات بيئة الأعمال ، والتـي تـزداد تعقيداً يوم بعد يوم ؛ بسبب العولمة والتقدم التقني المتنامي، وظهور تقنية المعلومات المتقدمة والتي تركز على العميل ونمو الأسواق العالمية على نطاق كبير.

لذلك فإن للمعلومات المحاسبية بصفة خاصة دوراً كبيراً وحيوياً في وضع معظم الاستراتيجيات الشاملة المناسبة،وتوجيهها وفقاً لاحتياجات إدارة الشركة ومن هنا اتسع الـدور الـذي يمكـن أن يلعبـه المحاسبون من خلال اشتراكهم في فرق عمل، التي تشكل من المسؤولين عـن وظـائف وأنـشطة إدارة الشركة لكي تعمل تلك الفرق معاً لتحقيق استراتيجيات وأهداف الشركة.

وفي خضم التطورات السريعة لبيئة الأعمال يصبح التركيز على الرؤية الإسـتراتيجية ضـرورة ملحة؛ حيث أصبحت إدارة التكلفة تركز على النجاح التنافسي في الأجل الطويل بينما تركز التقارير المالية على النتائج المالية في الأجل القصير.

هدف هذه الرؤية: هو طرح إطار متكامل للمداخل السابقة تبين المحاسـبة مـن منظـور إدارة التكلفـة الإستراتيجية في ظل المنافسة في الشركات الصناعية وعلى النحو التالي:

الشكل رقم (٣) يبين المدخل المتكامل لإدارة التكلفة في الشركات الصناعية



المصدر: إعداد الباحث

من خلال الشكل يتضح الأتي:

- تحديد مقومات نظام إدارة الجودة الشاملة(T.Q.M)، وذلك بمعرفة كل من أنشطة منع عدم التوافق قبل البدء في الإنتاج،وأنشطة منع عدم التوافق بعد البدء في الإنتاج،شريطة أن تتوفر بيئة مناسبة ،تصميم جيد ،تسويق جيد ،تحليلات وعوامل إنتاج جيدة.

– الاستعانة بنظام الإنتاج الفوري في ظل ما يوفره من الرقابة على الجودة،تحقيق زمن بدء التشغيل ،الشراء الفوري، وجدولة الإنتاج حسب الطلب،عمليات متعددة التخصص ،المعايير التشغيلية للرقابة،خلايا الإنتاج ، الصيانة الوقائية.

– الاستعانة بنظام الإنتاج المرن ممثلاً في تطوير وتحسين أساليب وطرق أداء عمليات التصنيع، وزيادة تدفق المعلومات بصوره فورية،وتخفيض العمالة ،تخفيض أوقات التصنيع.

– تكامل التكلفة المؤجلة والعائد المحاسبي للسيطرة على المدخلات ، وبالتالي ضمان المخرجات في ظل عدم توفر مخزون وأنشطة غير متحكمة ،أنشطة متحكمة،تخصيص التكلفة لتعظيم العائد وتدنيه التكاليف والمخزون

– تحديد الهدف الرئيسي للشركة ووضع رؤية متكاملة تتضمن نظم التصميم والتصنيع والتسويق والشؤون المالية والإدارية طبقاً لمفهوم إدارة الجودة الشاملة، وبالتالي تقدير التكلفة المستهدفة والقيام بعملية القياس المبدئي للتكلفة.

– تحديد الإجراءات بوضوح ،ومراجعة أنشطة التطوير الحالية في الشركة، والقيام بأنشطة هندسة القيمة، وذلك بالاتصال المتبادل بين مديري التسويق، ومصممي ومهندسي ومشرفي الإنتاج لتقديم مقترحاتهم حول تصميم التحسينات وتعديلات العملية الإنتاجية.(Kaplan and Atkinson, 1998).

– تحديد الأنشطة الإضافية المطلوبة للتنفيذ مع وضع خطة لتطوير النشاط التدريبي بما يتوافق مع متطلبات التنفيذ حيث يفترض أن العمال لديهم المعرفة الأفضل عن كيفية تحسين العمليات، لأنهم يعملون بالفعل مع العمليات التصنيعية لإنتاج المنتجات، وبالتالي يصبح الهدف الرئيسي للتكلفة المطورة هو إعطاء العمال مسؤولية تحسين عمليات الإنتاج من حيث الجودة الإنتاجية (Atkinson, etal,1997).

– تقسيم الشركة إلى مراكز بحيث يضم كل مركز مجموعة من الأنشطة المحققة لجانب معين من جوانب الجودة، لتظهر الشركة مكونة من ثلاثة مراكز بحسب علاقتها بالجودة هي: مركز جودة التصميم، مركز جودة بيئة العمل، مركز جودة التوافق(ابراهيم ،٢٠٠٠).

– تقسيم الأنشطة إلى مضيفة للقيمة وغير مضيفة للقيمة، ويتم بعدها ترتيب الأنشطة حسب تكلفتها والاستفادة من مدخل التكلفة المطورة (Kaizen Cost) في استبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة، ومحاولة تخفيض تكلفة الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة من خلال دورة التنفيذ وذلك باختصار إجراءات العمل أو تغيير تصميم العمليات، وتدريب العاملين لتخفيض زمن التنفيذ. وتطبيق مدخل التكلفة المطورة (Kizen Cost) يعتبر أمر فى غاية الأهمية للمحافظة على ربحية المنتجات خاصة عندما تواجه المنظمة ضغوط تنافسية متزايدة أو كانت تخطط لإحداث تخفيضات مستقبلية على سعر المنتج (Keun-Hyo Yook,2005)

– حصر بدائل التصميم والتنفيذ للمنتج، ومختلف الأنشطة في الشركة وتقويم تلك البدائل اعتماداً على تقدير تلك التكاليف وأن تكون معدلة بالتغيرات في اتجاهات السوق وضمان النوعية والسعر الملائم

والسعي لتخفيض التكلفة وتجنب الفحص على أن يتم الارتباط مع الموردين في ضوء التكلفة المستهدفة وحثهم على تطبيقها.

– تخصيص التكلفة المستهدفة على الأنشطة المختلفة بالشركة من خلال فريق العمل الذي يضم المسؤولين عن الأداء الإداري والتصميم والإنتاج والتسويق، والشؤون المالية وذلك بالاستعانة بجداول التكلفة في ضوء تقسيم الشركة إلى مراكز نشاط وفقاً لمفهوم إدارة الجودة الشاملة.

– بطاقة القياس المتوازن من خلال الاتجاه المالي،العملاء،الابتكار والتعلم،العمليات الداخلية.

– الأداء المقارن من خلال دراسة وتحليل البيئة التنافسية ،الالتزام بمشروع القياس المتوازن ،التعريف بشركاء القياس المتوازن،تجميع المعلومات وطرق المشاركة،تحديد الإجراءات المتبعة لإجراء المقارنات بين المؤشرات.

– متابعة تقارير تكاليف الجودة: وذلك بأن تشتمل تلك التقارير على المقاييس المالية وغير المالية انطلاقاً من المزايا التالية:

(١) المحاسبة عن تكاليف الجودة، وما يترتب عليها من وفورات في التكلفة وزيادة معدلات الأرباح، والمساعدة في المقارنة بين برامج التحسين والتطوير للجودة مع التركيز على أفضل البرامج قدرة على تحقيق أفضل الخصائص في التكاليف، وتقييم مدى توازن العلاقة بين تكاليف المنع والفشل (Horold and Albright,1992).

(٢) التعبير عن المقاييس غير المحاسبية كمياً والتركيز على اهتمام الشركة بالمزيد من التحسين والتطوير لإيجاد مقاييس دقيقة قادرة على إعطاء صورة واقعية عن أداء الشركة أخذةً بنظر الاعتبار عند تصنيف المقاييس كافة المتغيرات الداخلية والخارجية.

(٣) يُقسم العمل وفقاً لتحليل سلسة القيمة إلى مجموعة من الأنشطة المترابطة بدأً بالتطوير والتصميم، ومروراً بالإمداد والتموين، ثم التصنيع فالبيع. وهو ما يتطلب تحدد التكاليف المرتبطة بكل نشاط، ومقدار مساهمته في تحقيق الميزة التنافسية للمنشأة(Shank, Spiegel & Escher, 1998) . حيث يساعد ذلك على المفاضلة بين:

– إستراتيجية التكلفة: التي تعتمد علي فهم موجهات تكلفة الأنشطة، والمقارنة بين أفضل التطبيقات المنافسة، وتقييم مخرجات الأنشطة غير الجوهرية.

– إستراتيجية التميز: والتي تعتمد على خلق وتحسين قيمة العملاء من خلال التكامل الفعال مع سلسلة قيمة العميل.

إن الأثر المحاسبي لتطبيق إدارة الجودة الشاملة من منظور إدارة التكلفة الإستراتيجية ينبغي أن يأخذ بنظر الاعتبار تكامل المداخل الآتية:نظام الإنتاج الفوري، ونظام الإنتاج المرن، وتكامل نظامي التكلفة المؤجلة والعائد المحاسبي، و لتكلفة المستهدفة، وتكلفة النشاط، وهندسة القيمة، والتكلفة المطورة ، وبطاقة الأداء المتوازن ، والأداء المقارن ، بحيث تضمن تلك المداخل توفير بيئة عمل صناعية كفوءة في ظل تحليل سلسلة القيمة ، حتى تتمكن الشركات من القدرة على تصميم المنتج وإجراء التحسينات والإفصاح

عنها في ضوء تلك المداخل باعتبارها تشكل البناء المعرفي المتراكم والمؤهل في بيئة الشركات الصناعية، حتى يمكن السيطرة على التكلفة الحقيقية للمنتجات في ظل البيئة التنافسية ومتطلبات التغيير.

ولا يمكن قياس الأثر المحاسبي لتطبيق إدارة الجودة الشاملة من منظور التكلفة الإستراتيجية إلا من خلال الإنتاج الفوري والإنتاج المرن باعتبارهما ركيزتا التطور الصناعي والتكنولوجي وأما السيطرة على البيئة المحاسبية فتم اقتراحه من خلال مداخل : تكامل نظامي التكاليف المؤجلة والعائد المحاسبي والتكاليف المستهدفة وتكاليف الأنشطة والتكاليف المطورة وهندسة القيمة وذلك لضمان دقة الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتجات والتخلص من الأنشطة التي لاتضيف قيمة، والوصول إلى تكلفة منتجات تضمن الدخول في بيئة تنافسية ومتغيرة على مر الزمن.

ولضمان التقييم المحاسبي للمنتجات المنافسة لابد من التركيز على المعلومات غير المالية والتي تساعد على ربط عمليات إدارة التكاليف الإستراتيجية بمقاييس الأداء الأربعة وهي: مالي، وعملياتي، ورضا العملاء، والابتكار والتعلم. باستخدام بطاقة الأداء المتوازن ومن خلالها يمكن توفير إطار عام لإدارة التكاليف الإستراتيجية واتصافها بالمرونة في مواجهة الاحتياجات المتغيرة في بيئة التصنيع وظروف السوق ومواجهة التحديات المعاصرة والمنافسة لتسهل المقارنات بين الصناعات المختلفة حتى يمكن تحليل البيئة التنافسية وتحديد متطلبات المرحلة القادمة للوصول إلى الزبون ويكون بذلك قد تتبع المدخل المتكامل التكلفة من خلال سلسلة الأنشطة المتتابعة لتوفير متطلبات الإنتاج وتخطيط وتصميم المنتجات وتخفيض التكاليف وتقييم المنتجات ومقارنتها بالمنافسين للوصول إلى إستراتيجيتي التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة قيمة العميل والبحث عنه مستقبلاً .

النتائج والتوصيات:

(أ) **النتائج** تحقيقاً لهدف الدراسة أمكن التوصل إلى النتائج التالية:

١- اتضح من خلال الدراسة التحليلية أن الجودة أقوى العوامل الهامة لتحقيق المزايا التنافسية في الشركات الصناعية في ظل إستراتيجيات المنافسة في الشركات الصناعية التي تعتمد على سلسلة القيمة التي تحققها للعملاء، أي التحديد الدقيق لما يجب أن يضيفه المنتج المتميز من قيمة كي يقدم للعميل.

٢- أمكن للمدخل المتكامل الجمع بين أدوات إدارة التكاليف ممثلة بالإنتاج الفوري والمرن لتحقيق جودة عالية والبحث عن الزبون وضمان تخفيض التكاليف وتحقيق عائد من خلال تكامل التكلفة المؤجلة والعائد المحاسبي ، إضافة إلى تكامل التكاليف المستهدف وتكاليف الأنشطة لتخطيط وتصميم المنتجات وتحليل الأنشطة لضمان إعادة هندسة القيمة وتطوير التكاليف وتحليلها وتقييمها ومقارنتها مع المنافسين في ظل بطاقة الأداء المتوازن والأداء المقارن للوصول إلى إستراتيجيتي إدارة التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة قيمة المنتجات التي يرضى عنها العميل والبحث عنه مستقبلاً.

(ب) التوصيات:

١- على الشركات الصناعية التركيز على جودة الأداء لضمان الميزة التنافسية للشركة.

٢- على الشركات الصناعية الاعتماد على استراتيجيات المنافسة من خلال سلسلة القيمة التي تحققها للعميل.

٣- على الشركات الصناعية تحديث التكامل بين أدوات إدارة التكاليف لتوفير متطلبات الإنتاج وتخطيط وتصميم المنتجات وتخفيض التكاليف وتقييم المنتجات ومقارنتها بالمنافسين للوصول إلى إستراتيجيتي التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة قيمة العميل والبحث عنه مستقبلاً .

خامساً: قائمة المصادر والمراجع

(أ) العربية

١- إبراهيم؛ ماجدة حسين، إطار مقترح لتخفيض تكاليف الإنتاج والجودة من منظور مدخل تكاليف دورة حياة المنتج، المجلة العلمية لكلية التجارة والاقتصاد جامعة عين شمس، العدد الأول ، ٢٠٠٠.

٢- باسيلي؛ مكرم ؛ محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة، الجـزء الأول ، الطبعـة الثالثـة، المكتبـة العصرية، المنصورة، ٢٠٠١ .

٣- جريس؛ إبراهيم شكري ، إستراتيجية الجودة الشاملة وعلاقتها بخفض التكاليف ، دراسة تطبيقية على إحدى المنشآت الإنتاجية في سلطنة عمان ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعـة عين شمس ، العدد الثالث،١٩٩٣.

٤- حسن حياني ، نظرية التكاليف ،كلية الأقتصاد ، جامعة حلب ، ٢٠٠٤/٢٠٠٥.

٥- الحجي ، طايل وآخرون " المقدرة التنافسية للمنتجات الاردنية و سبل تعزيزها ، الجمعيـة العلميـة الملكية ، عمان – الاردن ١٩٩٧ م (المجلد الاول).

٦- زكي حنفي، التكلفة المستهدفة ، بحث غير منشور، كي كلية التجارة جامعة القاهرة،٢٠٠٩

٧- لطفى الرفاعى فرج، محمد سعيد جنيدى ، كتاب التكاليف المعيارية و الموازنات التخطيطيـة,كليـة التجاره جامعة طنطا ٢٠٠٦.

٨- كربالي ، بغداد، تنافسية المؤسسات الوطنية في ظل التحولات الاقتصادية، مداخلـة مقدمـة إلـى الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، – ٢٢ مـــــايو ٢٠٠٢ .

٩- الكاشف؛ محمود يوسف، مدخل مقترح لتطوير دور المعلومات المحاسبية في إطار المفهوم المتكامل للجودة الشاملة، الإدارة العامة ، المجلد ٤٠،العدد ٣، المملكة العربية السعودية،٢٠٠٠ .

١٠ – الكاشف ، محمود يوسف ، التأصيل النظري ومتطلبات التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة. كمــدخل لإدارة الربحية،كليـــــــــــة التجـــــــــــارة – جامعـــــــــــــة المنـــــــــــــصورة ... www.kau.edu.sa/mkashef/re/target.doc.

١١- الكاشف ، محمود يوسف ، اتجاهات تطوير المحاسبة الإدارية في ظل تبني إستراتيجية الاســتجابة لرغبـــــــات العمـــــــلاء ،كليــــــــة التجـــــــارة – جامعـــــــــة المنـــــــصورة.. www.kau.edu.sa/mkashef/re/target.doc.

١٢- عدنان هاشم السامرائي ، كتاب محاسبة التكاليف ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس ، ٢٠٠٠. .

١٣- عبدالعظيم ، محمد حسن، **دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمــات**،مجلـــة العلـــوم الاقتصادية والإدارية المجلد الواحد والعشرون ، العدد الأول ، يونيه ٢٠٠٥.

١٤- محمد نادر عثمان ، الاتجاهات الحديثة في إدارة التكاليف ، ٢٠٠٢.

١٥- مرعي، عبد الحي؛ مبارك، صلاح عبد المنعم؛ مرعي، عطية عبد الحي؛ محاسبة التكاليف المتقدمـــة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ٢٠٠٢ .

١٦- المحمود،صالح عبد الرحمن؛ رزق، محمود عبد الفتاح ، ، **مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيــرات النظـــام العـــاللمي الجديـــد**، www *.old.kfu.edu.sa/main/res/3023.pdf*.

١٧- عبد الإله نعمة جعفر مدى تطبيق نظام التكاليف في المنشآت الصناعية الأردنية (دراســة ميدانيـــة) ،بحث منشور. (٢٠٠٠).

١٨- وديع ، محمد عدنان ، محددات القدرة التنافسية للأقطار العربية في السوق الدولية، تونس ٢٠٠١.

(ب) المراجع الأجنبية :

-Anderson,S.W.and , Sedatole ,K .''Designing Quality into products: the use of accounting data in new product Development '' accounting horizons. Vol, 12.no.3.1998.

-Atkinson and Hony A.,et al.,'' management Accounting '' Prentice– Hall, inc,1997.

-Cooper,Robin,JapanaseCostManagement Practices, CMA.Magazine,October,1994.

- Cooper, R.: "When Lean Enterprises Collide", "Target Costing". Chapter 7, Harvard Business School Press, Boston, 1995,

-Demmy.S.and Tabott, J .''Improve internal Reporting with ABC and TOC' Management Accounting, nov,1998.

-Funk, t.Andhorsch, j.c.'' trends management accounting practices '' Management Accounting april1998.

- Gunasekaran .A.,'' enablers of total quality management Implementation in Manufacturing: a case study '' T.Q.M VOL .10.no.7,1999.

- Gurnani, h.,'' Pitfalls in total Quality Management Implementation: the case of Ahong- Kong company T.Q.M,vol.10.no.2,1999.

-Garvin,D. Managing Quality ,New Yourk free press,1998.

- Harold .P .R. and Albright T.L.,'' The Measurement OF Quality Cost an Alternative Paratigin'' Accounting Horizon.Vol.6,no.2,1992.

- h.m.b. bird, r.e. albano, target costing, delighting your customers while making a profit , 2003.
- Henri dekker, peter smeth ,the adoption and use of target costing in dutch listed firms , 1994.
خطأ! مرجع الارتباط التشعبي غير صالح.

Keun-Hyo Yook," Target costing the construction industry evidence from Japan", - construction accounting and taxation,2005.

-Kaplan.R.S and Atkinson, A.A., advanced Management Accounting ed ., Prentice- hall, Upper Saddle River new Jorsey,1998.

-Kaplan, R. S. & Norton, D. P., 2001, *The Strategy Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment,*

-Mcnair and lidija polutnic''Cost management and value Creation The Missing Link'' the European Accounting Review,2001.

- :M.Porter, «choix stratégiques et concurrence technique », Economical, 1982,P04

-Maher,et al .,''Management Accounting : An introduction to concepts Methods and Uses ,6th ed Horcourt Brace and Company,Orlando.,1994.

-. Shank, J. K., 1989, Strategic Cost Management: New Wine or Just NewBottles?, Journal of Management Accounting Research, Vol. 1, No. 1,pp. 47–65.

- Shahid Ansari, Janice Bell, Dan Swenson , Cost Management. Vol. 20, Iss. 5 , A TEMPLAT FOR IMPLEMENTING TARGET COSTING , Sep/Oct 2006

-Valerie Behrendt and Rita Walke'' Cost management in scheduling Applications Using the riht toolset for cost management'' Cost engineering,Vol.46.no.9,2004.

-Young,S.M., reading in management accounting ,2nd ed, prentice-hall .Upper sadle river ,new Jersey,1997.